

0-792805

На правах рукописи



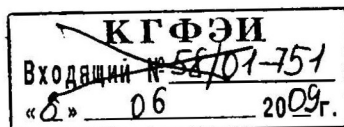
КУЗЬМИН Дмитрий Викторович

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПРИБЫЛИ И  
ДОБАВЛЕННОЙ СТОИМОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ  
ВЕРТИКАЛЬНО-ИНТЕГРИРОВАННЫХ  
СТРУКТУР

Специальность: 08.00.10 - "Финансы, денежное обращение и кредит"

Автореферат  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Саратов - 2009



Работа выполнена на кафедре финансов Саратовского государственного социально-экономического университета.

- Научный руководитель - канд. экон. наук, доцент  
Муравлева Татьяна Виталиевна
- Официальные оппоненты - д-р экон. наук, профессор  
Коробова Галина Григорьевна  
- канд. экон. наук, доцент  
Кондратьев Алексей Валерьевич
- Ведущая организация - Тамбовский государственный университет  
им. Г.Р.Державина.

Защита состоится 29 июня 2009 года в 11<sup>00</sup> час. на заседании диссертационного совета Д 212.241.03 при Саратовском государственном социально-экономическом университете по адресу:

410003, Саратов, Радищева, 89, Саратовский государственный социально-экономический университет, ауд. 843.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке университета.

Автореферат разослан 29 мая 2009 года.



Ученый секретарь диссертационного совета, д-р экон. наук, профессор  С.М.Бромолов

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Особенность экономики России, проявляющаяся в преобладающей роли крупного бизнеса в процессе формирования налоговых доходов страны, привела к созданию благоприятных условий для функционирования и развития различных интегрированных структур. К их числу относятся организации вертикально-интегрированных структур (ВИС), деятельность которых главным образом направлена на углубление этапов переработки сырья и увеличение создаваемой добавленной стоимости в стране.

Однако в практике российского налогообложения организации, входящие в вертикально-интегрированные структуры, рассматриваются с точки зрения самостоятельных налогоплательщиков, что не учитывает объективных особенностей их деятельности и не дает возможности формирования единого финансового потока между всеми компаниями, входящими в вертикально-интегрированную структуру. Данный фактор оказывает сдерживающее воздействие на эти хозяйствующие субъекты и создает предпосылки к развитию теневого оборота. В связи с этим создается дополнительная нагрузка на бухгалтерии самих компаний, осложнение осуществления контроля налоговыми органами, а также происходит неправомерное смещение поступления налоговых доходов одних регионов страны, в которых зарегистрированы организации вертикально-интегрированных структур, в пользу других.

Одновременно с этим следует учитывать, что организации вертикально-интегрированных структур, как правило, являются крупнейшими налогоплательщиками, от которых в значительной мере зависит своевременность и полнота формирования доходов бюджета. Следовательно, государству необходимо предоставить для них благоприятные условия развития. Действенным механизмом, позволяющим одновременно оказывать как стимулирующее, так и контрольное влияние, является система налогообложения этих предприятий. В наибольшей степени это касается вопросов налогообложения прибыли и добавленной стоимости организаций, входящих в вертикально-интегрированные структуры, потому что эти налоги вносят наибольший вклад в бюджеты, а также в большей степени оказывают влияние на развитие самих компаний. Создание благоприятного налогового режима для организаций вертикально-интегрированных структур при одновременном сдерживании развития монополий позволит государству сформировать более устойчивую доходную базу бюджетной системы, а также смягчить негативное влияние на доходы этих организаций в период протекания кризисных этапов развития экономики. В этой связи государству необходимо принять ряд мер для обеспечения прозрачности финансовых потоков организаций вертикально-интегрированных структур и разработать меры по стимулированию их развития с учетом объективных особенностей функционирования этих хозяйствующих субъектов. Все вышесказанное и обуславливает актуальность исследования проблем налогообложения организаций вертикально-интегрированных структур в современных условиях.

**Степень разработанности проблемы.** Отдельные аспекты налогообложения организаций вертикально-интегрированных структур являются предметом исследования многих российских и зарубежных экономистов. Анализ экономической литературы в области финансов и налогообложения указывает на достаточную глубину и обстоятельность проведенных исследований в отношении отдельных видов налогов. Этим вопросам посвящены работы Березина И.И., Бурцевой А.М., Иконниковой О.А., Мамаева М.И., Прокопович Д.А., Романенко О.А., Рубченко М.В., Шиткиной И.С., Шохина А.Н., Черника Д.Г. и др.

Специфика отечественного режима налогообложения организаций вертикально-интегрированных структур, заключающаяся в признании отдельно взятых ее членов самостоятельными хозяйствующими субъектами, определяет особенности проведенных исследований в области налогообложения этих субъектов хозяйствования, характеризующихся их узконаправленностью. В то же время, в научной отечественной литературе фактически отсутствуют работы, специально посвященные проблемам налогообложения организаций вертикально-интегрированных структур во взаимосвязи с присущими им стратегиями и потребностями, в то время как вызовы настоящего времени ставят задачу сохранить налоговый потенциал компаний из числа вертикально-интегрированных структур с одновременным искоренением таких негативных явлений, как трансфертное ценообразование, фиктивные внутрикорпоративные займы, двойная бухгалтерия и т.д.

Таким образом, актуальность проблемы, а также недостаточная теоретическая и практическая ее разработанность предопределили выбор темы настоящего диссертационного исследования и повлияли на постановку его цели и задач.

**Целью диссертационного исследования** является разработка эффективной системы налогообложения организаций вертикально-интегрированных структур, оказывающей стимулирующее влияние на их функционирование и развитие.

**Задачи исследования.** В рамках поставленной цели основными задачами исследования являлись:

- исследовать организации вертикально-интегрированных структур с позиции субъекта налогообложения;
- рассмотреть особенности консолидации налогообложения организаций вертикально-интегрированных структур;
- проанализировать действующую систему налогообложения прибыли и добавленной стоимости организаций вертикально-интегрированных структур;
- определить возможные направления налогового регулирования трансфертного ценообразования в рамках вертикально-интегрированных структур;
- разработать модель консолидации налогообложения в организациях вертикально-интегрированных структур;
- исследовать особенности проведения налогового контроля консолидированной уплаты налога на прибыль организаций и налога на добавленную стоимость в организациях вертикально-интегрированной структуры.



**Предметом исследования** являются денежные отношения, возникающие в процессе налогообложения прибыли и добавленной стоимости организаций, входящих в вертикально-интегрированные структуры.

**Объектом исследования** являются финансовая деятельность и система налогообложения прибыли и добавленной стоимости организаций вертикально интегрированных структур.

**Методологической базой исследования** явились общенаучные методы и приемы: системный и сравнительный анализ, анализ причинно-следственных связей, наблюдение, а также индуктивный и дедуктивный методы научного познания, позволяющие раскрывать взаимосвязи экономических процессов, методы обобщения, выборки, группировки и графические методы.

**Информационной базой исследования** послужили законодательные акты и нормативные документы государственных органов власти и управления Российской Федерации, статистические данные Федеральной службы государственной статистики, материалы Торгово-промышленной палаты РФ и Российского Союза промышленников и предпринимателей, официальные данные Федеральной налоговой службы и Министерства финансов РФ, труды отечественных и зарубежных экономистов, материалы научно-практических конференций и семинаров, материалы периодической печати по изучаемой проблеме, а также собственные расчеты автора.

**Научная новизна диссертационного исследования.** Наиболее важные научные результаты диссертационного исследования заключаются в следующем:

- дано для целей налогообложения авторское определение вертикально-интегрированной группы компаний как добровольного объединения хозяйствующих субъектов, в котором входящие в его состав организации объединены долей участия в капитале не менее чем 90%, совместно участвуют в выпуске одного или нескольких видов продукции, но на разных стадиях ее производства, и вклад каждого предприятия в производство и (или) реализацию продукции составляет не менее 75%;

- доказана необходимость установления благоприятного режима налогообложения для организаций вертикально-интегрированных структур, заключающегося в предоставлении возможности перемещения финансовых и материальных ресурсов между организациями отдельно взятой вертикально-интегрированной структуры без возникновения налоговых обязательств;

- предложены мероприятия по совершенствованию налогового контроля за трансфертным ценообразованием в рамках вертикально-интегрированных структур, включая: составление электронных баз данных по ценам сделок, предоставляемых в налоговые инспекции организациями вертикально-интегрированных структур в автоматизированном режиме, а также создание в составе органов Федеральной налоговой службы специализированных оперативных групп, в обязанности которых будет входить исключительно проверка правильности применения налогоплательщиками трансфертных цен;

- разработан механизм налогообложения прибыли и добавленной стоимости для организаций вертикально-интегрированных структур, основанный на консолидации налоговой базы по внутригрупповым расчетам путем исключения их из налогообложения;

- предложен алгоритм распределения ответственности между организациями вертикально-интегрированных структур по исчислению, уплате налогов и предоставлению отчетности по налогу на прибыль организаций и НДС, в соответствии с которым в обязанности ответственного участника этой группы компаний включено проведение мероприятий внутреннего налогового аудита;

- разработаны требования к программному обеспечению, позволяющему организовать совместное использование документов, необходимых для расчета консолидированной налоговой базы по налогу на прибыль организаций и налогу на добавленную стоимость в рамках вертикально-интегрированных групп компаний путем хранения отсканированных копий первичной документации, совместного использования бухгалтерских баз данных по всем предприятиям, а также установления финансового контроля за лицом, осуществившем ввод информации, посредством выдачи каждому ответственному сотруднику личной электронно-цифровой подписи;

- предложены меры по ужесточению налогового контроля со стороны налоговых органов за организациями вертикально-интегрированных структур, консолидированными в целях уплаты налога на прибыль организаций и налога на добавленную стоимость, в том числе: обязательное выставление налоговых постов на территории головной организации группы; проведение налогового контроля главным образом путем выездной налоговой проверки; проведение дополнительного контроля за действиями должностных лиц в организациях вертикально-интегрированных структур.

**Теоретическая и практическая значимость работы.** Теоретическая значимость диссертационной работы заключается в том, что результаты исследования способствуют расширению теоретической базы, необходимой для устранения сдерживающего влияния налогообложения на инвестиционную и операционную деятельность организаций вертикально-интегрированных структур.

Практическая значимость исследования заключается в том, что содержащиеся в нем выводы и предложения могут быть использованы Правительством РФ совместно с налоговыми и финансовыми органами страны при разработке более благоприятных условий функционирования организаций вертикально-интегрированных структур и создания фундамента для их ускоренного развития. В работе предлагаются конкретные меры, способные повысить эффективность деятельности организаций вертикально-интегрированных структур путем совершенствования налогового законодательства в области налогообложения прибыли и добавленной стоимости этих организаций.

**Апробация результатов работы.** Основные положения и выводы диссертационного исследования были апробированы на следующих научно-практических конференциях: "Итоги научно-исследовательской деятельности работы Саратовского государственного социально-экономического университета за 2008

год" - Саратов, 2009г.; "Реализация финансовой, банковской и таможенной политики: современные проблемы экономики и права" - Саратов, 2008г.; "Современное состояние и перспективы развития экономики России" - Пенза, 2007г.; "Актуальные проблемы экономического и социального развития производственной сферы" - Донецк, 2007г. Наиболее существенные положения и результаты исследования нашли свое отражение в 9 публикациях автора общим объемом 3,2 п.л., в том числе 3 работы объемом 1,6 п.л. опубликованы в изданиях, рекомендованных ВАК.

Теоретические положения и выводы настоящего исследования используются в учебном процессе кафедрой финансов Саратовского государственного социально-экономического университета при преподавании курсов по дисциплинам: "Налоги и налогообложение", "Финансовый менеджмент".

**Объем и структура работы.** В соответствии с целью и задачами, поставленными в диссертационном исследовании, работа включает: введение, три главы, состоящие из шести параграфов, заключение, список использованной литературы, приложения. Содержание диссертации имеет следующую структуру:

Введение

1. Теоретические основы налогообложения организаций вертикально-интегрированных структур.

1.1. Организации вертикально-интегрированной структуры как субъект налогообложения.

1.2. Особенности консолидации налогообложения организаций вертикально-интегрированных структур.

2. Проблемы налогообложения прибыли и добавленной стоимости организаций вертикально-интегрированных структур.

2.1. Анализ действующей системы налогообложения прибыли и добавленной стоимости организаций вертикально-интегрированных структур.

2.2. Налоговое регулирование трансфертного ценообразования в рамках вертикально-интегрированных структур.

3. Развитие налогообложения прибыли и добавленной стоимости организаций вертикально-интегрированной структуры.

3.1. Модель консолидации налогообложения в организациях вертикально-интегрированных структур.

3.2. Налоговый контроль консолидированной уплаты налога на прибыль организаций и налога на добавленную стоимость в организациях вертикально-интегрированной структуры.

Заключение.

Список использованной литературы.

Приложения.

Список использованной литературы содержит 138 источников. В работе 2 приложения, 5 таблиц и 8 рисунков. Объем диссертации составляет 155 страниц.

## ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Диссертационную работу и научные результаты, полученные в процессе исследования, можно разграничить на три взаимосвязанные группы теоретических, методологических и методических проблем.

**Первая группа проблем** связана с теоретическим исследованием налогообложения организаций вертикально-интегрированных структур.

Специфика Российского бизнеса характеризуется преобладанием доли крупного бизнеса, которая в относительном выражении составляет 42% от общего объема производимых товаров (работ, услуг), и тенденции к ее изменению не наблюдается. Это дает основание утверждать, что крупный бизнес, выступающий в виде различных моделей интегрированных структур, вносит значительный вклад в экономику страны. В результате исследования компаний вертикально-интегрированного типа делается вывод о том, что они в наибольшей степени заинтересованы в углублении этапов переработки сырья, создании добавленной стоимости, реализации крупномасштабных проектов НИОКР и инвестиционных программ, что влечет к улучшению положения потребителей, т.е. в конечном итоге жителей страны. В тоже время, несмотря на масштабы развития организаций вертикально-интегрированных структур в нашей стране, в законодательстве Российской Федерации отсутствует определение вертикально-интегрированной структуры. В работе предлагается авторское определение вертикально-интегрированной группы компаний как добровольного объединения хозяйствующих субъектов, в котором входящие в его состав организации объединены долей участия в капитале не менее чем 90%, совместно участвуют в выпуске одного или нескольких видов продукции, но на разных стадиях ее производства, и вклад каждого предприятия в производство и (или) реализацию продукции составляет не менее 75%.

Установленное столь высокое пороговое значение для доли владения делает возможным рассматривать компании, входящие в вертикально-интегрированную структуру в целях налогообложения как единое целое, что соответствует значению латинского слова "integer", т.е. "целый" и потребностям самих этих компаний в организации свободного финансового потока в рамках предприятий вертикально-интегрированной структуры. В силу объективного существования сложных схем интеграций, в определение вертикально-интегрированной группы компаний автором включено обязательное условие, требующее, чтобы деятельность каждой из компаний, входящей в нее, не менее чем на 75% была направлена на реализацию целей деятельности всей группы компаний. Таким образом, автором произведено однозначное разграничение вертикально-интегрированных групп компаний от любых иных видов интеграции.

На современном этапе налогообложение организаций вертикально-интегрированных структур нацелено на реализацию фискальной функции налогов, однако, автор считает, что государству необходимо развивать в отношении них еще и стимулирующую функцию. Одновременно с введением стимулирующих

мер для организаций, попадающих под определение вертикально-интегрированных групп компаний, требуется ужесточение антимонопольного законодательства. Этот вопрос должен быть урегулирован законодательно, но одновременно с этим необходимо отладить механизм взаимодействия межрегиональных инспекций по крупнейшим налогоплательщикам и иных государственных органов с Федеральной антимонопольной службой России для проведения своевременного и точного контроля за такими хозяйствующими субъектами.

Одной из наиболее эффективных мер стимулирования деятельности вертикально-интегрированных групп компаний является введение в налоговое законодательство Российской Федерации консолидированного налогообложения этих субъектов хозяйствования. На основании проведенного в работе сравнительного анализа государственного подхода введения консолидированного налогоплательщика в России и положительного опыта стран, в которых эта система уже существует, делается вывод о позитивном влиянии введения консолидированной уплаты налогов в РФ, оказываемым как на хозяйствующие субъекты, так и на государство в целом.

**Таблица 1. Требования к доле участия в капитале компаний, имеющих право на присоединение к консолидированной группе налогоплательщиков в ряде стран.**

Государство	Необходимая доля владения
Япония	100%
Австралия	99%
Нидерланды	99%
Португалия	90%
Великобритания	75%

Учитывая зарубежный опыт, наличие на практике действующих вертикально-интегрированных групп компаний и необходимость усиления налогового контроля за данными структурами в Российской Федерации был разработан законопроект "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков" (далее - законопроект). Отмечая позитивные стороны данного документа, автор диссертационного исследования все же выражает несогласие с некоторыми положениями данного законопроекта и считает, что предоставлять возможность консолидироваться следует не только крупнейшим налогоплательщикам, но и компаниям из числа среднего бизнеса с годовой выручкой без НДС более 400 млн. руб., а требование являться крупнейшим налогоплательщиком необходимо оставить только для ответственного участника группы. Кроме того, мы считаем нецелесообразным ограничиваться консолидацией только по одному налогу - налогу на прибыль организаций.

**Вторая группа проблем** связана с проведением исследования актуальных вопросов налогообложения прибыли и добавленной стоимости в организациях

вертикально-интегрированных структур, в результате которого был выявлен ряд негативных моментов.

В частности, существующая система налогообложения прибыли организаций, используемая в рамках вертикально-интегрированных структур, приводит к диспропорции доходов бюджетов разных регионов. В соответствии с главой 25 НК РФ на долю федерального бюджета приходится 2%, а на долю регионального - 18% налогооблагаемой прибыли. Таким образом, основная часть налога уплачивается в том регионе, в котором фактически была получена прибыль. В силу того, что компании вертикально-интегрированной структуры организуются в виде взаимосвязанных юридических лиц, а не как обособленные подразделения одного хозяйственного общества, то механизм распределения уплаты региональной части налога на прибыль организаций, прописанный в статье 288 Налогового кодекса РФ для налогоплательщиков, имеющих обособленные подразделения, для вертикально-интегрированных структур не применим. Учитывая тот факт, что налог на прибыль организаций играет значительную роль в формировании налоговых доходов консолидированного бюджета РФ (в 2007 г. - 2 172,2 млрд. руб. или 29,5% от общей части налоговых поступлений, в 2008 г. - 2 513,0 млрд. руб. или 29,7% от общей части налоговых поступлений), решение данного вопроса имеет принципиальное значение.

Но еще более сложным и запутанным с позиций налогового контроля является применение внутрикорпоративных займов и трансфертного ценообразования. Ставя перед собой цель успешного осуществления своей деятельности, расширения и развития, компании из числа вертикально-интегрированных структур стремятся максимально эффективно использовать финансовые и материальные ресурсы как единое целое. Но данные компании не имеют возможности суммировать прибыли и убытки при исчислении налога на прибыль организаций. В результате компании вертикально-интегрированных структур стремятся самостоятельно оптимизировать налоговую базу по всей группе компаний путем применения внутрикорпоративных займов и трансфертного ценообразования.

Проведенное исследование показало, что в рамках действующего налогового законодательства РФ вертикально-интегрированные группы компаний не могут перемещать финансовые потоки между входящими в эту группу компаниями без возникновения налоговых обязательств по налогу на прибыль организаций и налогу на добавленную стоимость, что выступает сдерживающим фактором в развитии вертикально-интегрированных структур в стране. Данная потребность вертикально-интегрированных структур законодательно предусмотрена и отражена в пп. 11 п. 1 статьи 251 Налогового кодекса РФ, в которой сказано, что для определения налогооблагаемой базы не учитывается имущество, полученное российской организацией безвозмездно от организации, если уставный капитал получающей или передающей стороны не менее чем на 50 процентов состоит из вклада передающей или получающей организации. А так же от физического лица, если уставный капитал получающей стороны не менее чем на 50 процентов состоит из вклада этого физического лица. При этом полученное



имущество не признается доходом для целей налогообложения только в том случае, если в течение одного года со дня его получения указанное имущество (за исключением денежных средств) не передается третьим лицам.

Однако, согласно п. 1 ст. 39 и п. 1 п. 1 ст. 146 налогового кодекса РФ, безвозмездная передача товаров (работ, услуг) рассматривается в качестве реализации и является объектом обложения налогом на добавленную стоимость. В отношении НДС имеется возможность перечислять денежные средства дочерними и зависимыми обществами из прибыли, оставшейся в их распоряжении после окончательного расчета с бюджетом, что не отвечает объективным потребностям организаций ВИС в формировании свободных финансовых потоков. В связи с этим автор делает вывод о том, что организациям вертикально-интегрированной структуры необходимо предоставить возможность консолидации для исчисления и уплаты налога на прибыль организаций и налога на добавленную стоимость.

В исследовании проведен анализ и описаны налоговые последствия механизмов финансирования в рамках организаций вертикально-интегрированных структур. К ним относятся:

- вклад в капитал;
- заем;
- безвозмездная передача имущества и денежных средств;
- распределение дивидендов;
- трансфертное ценообразование.

Значительное внимание в работе уделено контролю за трансфертным ценообразованием в рамках организаций вертикально-интегрированных структур. При исследовании данного вопроса выявлено, что основная проблема заключается в трудности определения значения "рыночной цены" (невозможности ее определения в отдельных случаях), что может создать предпосылки для произвола и субъективизма принятия решений. В качестве выхода из данной ситуации автор предлагает обязать компании из числа вертикально-интегрированных структур предоставлять в налоговые органы в электронном виде сведения для формирования базы данных по ценам сделок. Ведение такой системы должно производиться налоговым органом на постоянной основе на основании ведомого им мониторинга цен сделок с учетом получаемой от самих налогоплательщиков и других лиц (в том числе государственных органов и учреждений) в электронном виде. С учетом объективной невозможности ведения мониторинга по ценам всех товаров он может осуществляться по строго определенному перечню товаров, определенному уполномоченным органом. Каждому наименованию товара, включенному в этот список, будет присвоен идентификационный номер. Часть идентификационного номера товара должна указывать на осуществляемый вид деятельности согласно общероссийскому классификатору видов экономической деятельности и код региона, в котором товары были приобретены. Такие идентификационные номера в обязательном порядке должны быть включены в бухгалтерские программы, используемые компаниями ВИС, в которых будет предусмотрена функция выгрузки данных в налоговые органы за определен-

ный период времени. При проведении бухгалтерских проводок сотрудник бухгалтерии будет привязывать товар к его идентификационному номеру.

Одновременно с формированием баз данных по ценам сделок, по мнению автора, необходимо рассмотреть следующие основные направления совершенствования организации и проведения налогового контроля трансфертного ценообразования в организациях вертикально-интегрированных структур в целях повышения его эффективности:

- специализация налогового контроля трансфертного ценообразования на основе функционирования специализированных оперативных групп проверяющих;

- внедрение в практику налоговых органов системы отбора налогоплательщиков для проведения налогового контроля трансфертного ценообразования;

- усиление взаимодействия налоговых органов с иными органами государственной власти (органами статистики и ценообразования, таможенными органами, правоохранительными органами);

- проведение повторных выездных налоговых проверок налогоплательщиков, по результатам первичных проверок которых установлены обстоятельства, свидетельствующие о манипулировании (возможном манипулировании) трансфертными ценами;

- проведение организационно-методической и методологической работы по разъяснению механизма налогового контроля трансфертного ценообразования.

**Третья группа проблем** связана с построением модели консолидации уплаты налога на прибыль организаций и налога на добавленную стоимость в компаниях вертикально-интегрированной структуры. На основании анализа действующей системы налогообложения организаций ВИС автором сделан вывод о необходимости предоставления этим субъектам возможности объединяться в целях консолидированной уплаты налога на прибыль организаций и налога на добавленную стоимость. Введение консолидированного налогообложения предполагается осуществить на базе законопроекта о введении консолидированной группы налогоплательщиков, но с учетом ряда изменений, предложенных автором.

Согласно позиции автора, консолидация налогообложения должна осуществляться на основании формирования консолидированных групп налогоплательщиков (КГН), которых автор определяет как добровольное объединение налогоплательщиков из числа вертикально-интегрированных групп компаний на основе договора в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций и налога на добавленную стоимость с учетом совокупного результата финансово-хозяйственной деятельности указанных налогоплательщиков. Для исключения использования консолидированного налогообложения в целях ухода от уплаты налогов в КГН не могут входить группы компаний, относящиеся к сфере торговли или оказания услуг.

При определении налоговой базы консолидированной группы налогоплательщиков по налогу на прибыль организаций и налогу на добавленную стоимость не учитываются хозяйственные операции, проведенные между participa-

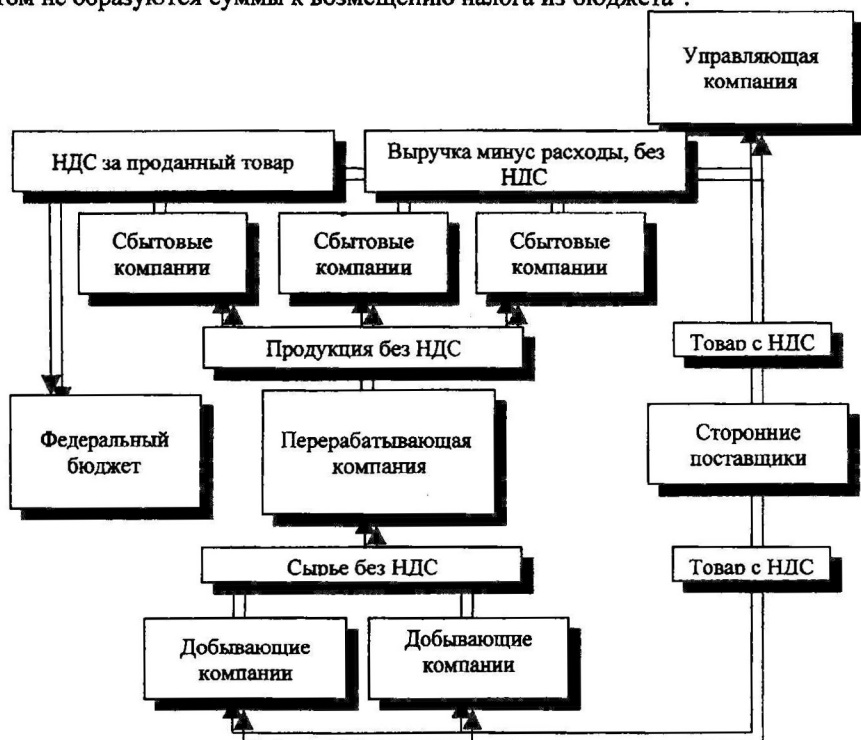


ми этой КГН, а общий финансовый результат по этим налогам подсчитывается ответственным участником группы после реализации продукции сторонним покупателям. В результате из налогообложения исключаются только внутригрупповые обороты, а после реализации продукции в бюджеты будет уплачена та же сумма налогов, как если бы все предприятия КГН функционировали как самостоятельные налогоплательщики, о чем в исследовании приведен подтверждающий расчет. При этом выгоду получают не только организации из числа консолидированной группы налогоплательщиков, но и государство, так как в этом случае ответственный участник группы сможет точно рассчитать региональную часть налога на прибыль организаций, подлежащую уплате каждым из предприятий КГН на основании механизма, предусмотренного для организаций, имеющих обособленные подразделения (ст. 288 НК РФ).

В силу того, что вариант введения консолидации по двум налогам в рамках отечественного законодательства ранее не был исследован, автор предлагает свою модель построения такой консолидации. В этих целях предполагается в пункт 3 статьи 149 НК РФ "Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)" внести подпункт 28, освобождающий от обложения НДС операции, в том числе безвозмездную передачу имущества и денежных средств, совершаемые между компаниями консолидированной группы налогоплательщиков. Аналогично в пункт 1 статьи 251 НК РФ "Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы" необходимо внести подпункт 40, освобождающий от обложения налогом на прибыль организаций операции, в том числе безвозмездную передачу имущества и денежных средств, совершаемые между компаниями консолидированной группы налогоплательщиков. В результате между компаниями консолидированной группы налогоплательщиков будет сформирован обмен товарами (работами, услугами) по цене равной сумме себестоимости и прибыли. Движение денежного потока в рамках предприятий КГН изображено на рисунке 1.

Учитывая, что внутригрупповые обороты не будут подлежать обложению НДС, то у многих участников консолидированной группы налогоплательщиков, которые не осуществляют реализацию продукции сторонним покупателям, будут возникать суммы НДС к возмещению. Предполагается, что на основании расчета ответственного участника КГН эти суммы будут компенсироваться тем участником группы, который реализует товар покупателям и, соответственно, получает от покупателя НДС. В свою очередь участник группы, возместивший другому участнику группы НДС, принимает эту сумму к возмещению при уплате НДС, полученного от покупателя. Для реализации этой цели необходимо внести изменения статью 171 НК РФ "Налоговые вычеты", добавив в нее пункт 13 следующего содержания: "По решению ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков вычетам у налогоплательщика-участника консолидированной группы налогоплательщиков подлежат суммы налога, предъявленные и не принятые к вычету иным участником консолидированной группы налогоплательщиков. Данное положение может быть применимо только

в тех случаях, если у налогоплательщика, принимающего суммы к вычету, при этом не образуются суммы к возмещению налога из бюджета".



**Рис. 1. Порядок расчета НДС в консолидированной группе налогоплательщиков**

С введением консолидированной группы налогоплательщиков по двум налогам достигается дополнительный положительный эффект в виде утраты необходимости в долгой и болезненной процедуре со стороны хозяйствующих субъектов и налоговых органов по возмещению экспортного НДС, приходящегося на долю КГН. Крупные производители, объединившиеся в консолидированные группы налогоплательщиков, до момента реализации продукции зарубежным покупателям будут передавать товар по производственной цепочке без НДС, что, соответственно, в значительной мере уменьшит размер возмещения при налогообложении по налоговой ставке 0 процентов.

В исследовании автором разработан алгоритм распределения ответственности между организациями консолидированной группы налогоплательщиков в целях исчисления консолидированного налога на прибыль организаций и налога на добавленную стоимость. Распределение региональной части налога на прибыль организаций будет осуществлять ответственный участник КГН на основании сведений, предоставленных ему остальными участниками. Обязанность по

уплате региональной части налога на прибыль организаций закрепляется в договоре о создании консолидированной группы налогоплательщиков и может быть возложена как на каждого участника группы, так и на ответственного участника за всех участников КГН. Производить расчет сумм НДС к уплате в бюджет и распределять принятие сумм входного НДС к вычету по всем предприятиям КГН будет ответственный участник группы после реализации продукции сторонним покупателям. При этом все участники группы остаются самостоятельными налогоплательщиками и отвечают за соблюдением законодательства в области налогов и сборов.

Автором разработаны требования к технологическим решениям процесса налоговой консолидации на базе программного обеспечения, позволяющие организовать совместное использование документов, необходимых для расчета налогов, по которым осуществляется консолидация вертикально-интегрированных групп компаний, предполагающие:

- хранение первичной документации, необходимой для расчета налога на прибыль организаций и налога на добавленную стоимость по всем компаниям группы в цифровом виде и предоставление к ней доступа ответственному участнику группы;
- предоставление ответственному участнику группы совместного доступа к бухгалтерской базе данных каждого из участников группы;
- использование электронных цифровых подписей, выдаваемых каждому сотруднику, участвующему в оцифровке данных. Таким образом, будет однозначно установлена связь имеющейся информации с лицом, который ее ввел, что позволит на достаточном уровне обеспечить достоверность хранимых в электронном виде сведений.

Для введения таких автоматизированных систем имеет смысл установить рекомендательный, а не обязательный характер, чтобы их дороговизна не послужила основанием для отказа от вступления в КГН.

При реализации описанных предложений по консолидации налогообложения автор придерживается позиции, что необходимым условием является установление своевременного и действенного налогового контроля. В этих целях в исследовании были рассмотрены особенности проведения налогового контроля консолидированного налогообложения в организациях вертикально-интегрированных структур. Автор разработал и конкретизировал контрольные мероприятия в отношении таких налогоплательщиков исходя из классификации налогового контроля в зависимости от временного характера, а именно: предварительного, текущего и последующего. Так, в рамках предварительного контроля автором даны следующие разъяснения:

- приведен перечень налогов, подлежащих контролю в рамках организации налогового контроля за консолидированным налогообложением;
- описан порядок регистрации консолидированных образований;
- даны основные определения и подходы к консолидированной налоговой отчетности при исчислении налогов;

- перечислены критерии отнесения компаний к участникам консолидированной группы для целей исчисления налога на прибыль организаций и налога на добавленную стоимость;

- проведено распределение ответственности между компаниями вертикально-интегрированной структуры за предоставление налоговых деклараций и уплату налогов;

- определен перечень операций, не включаемых в налоговую базу для целей исчисления консолидированного налога на прибыль организаций и налога на добавленную стоимость;

- описан порядок применения налоговых льгот, предоставляемых консолидированному налогоплательщику;

- сформулированы требования к ведению консолидированного налогового учета и механизм консолидации налоговой отчетности.

В рамках проведения текущего налогового контроля автор вносит ряд предложений. Во-первых, при обнаружении факта неуплаты или неполной уплаты налога на добавленную стоимость или налога на прибыль организаций одним из предприятий консолидированной группы налогоплательщиков и в случае отсутствия у него для этого средств предлагается распространить положения пп. 2 п. 2 ст. 45 Налогового кодекса РФ на эту группу налогоплательщиков, что предполагает взыскание задолженности с основного участника (головной организации), а в случае отсутствия средств для уплаты у основного участника группы - на основании субсидиарной ответственности со всех зависимых участников. Во-вторых, автор предлагает направить на постоянной основе на территорию ответственного участника группы квалифицированного сотрудника налогового органа с целью получения от него своевременных сигналов о необходимости проведения выездной налоговой проверки. Для пресечения соблазна этого сотрудника работать в интересах налогоплательщика его оплата труда, а так же повышение или понижение по службе должны находиться в тесной взаимосвязи с результативностью его работы.

В силу того, что, как минимум, ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков будет относиться к числу крупнейших налогоплательщиков, автор считает, что основным видом налогового контроля необходимо рассматривать выездные налоговые проверки. В этой связи на основании особенностей налогообложения консолидированных групп налогоплательщиков сделаны следующие выводы и предложения.

Выездная налоговая проверка в целях контроля за соблюдением участниками консолидированной группы налогоплательщиков законодательства о налогах и сборах в отношении налога на прибыль организаций и налога на добавленную стоимость проводится в виде проверки ответственного участника группы. В силу того, что у него хранятся электронные копии всех документов, необходимых для исчисления и уплаты этих налогов, а так же имеется доступ к регистрам бухгалтерского учета, инициировать выездные налоговые проверки в налоговых органах по месту нахождения иных участников КГН имеет смысл только в случае нахождения разногласий в документах, представленных ответственным

ным участником группы за остальных участников КГН с теми документами, которые были истребованы у контрагентов, являющихся другими сторонами в сделке.

Автором проведен анализ критериев назначения выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков. К существующим критериям, распространяющимся на крупнейших налогоплательщиков, добавлены следующие:

- поступление сведений о фактах несоблюдения обязанностей по уплате налога на прибыль организаций или налога на добавленную стоимость от сотрудника налогового органа, находящегося на территории участника КГН;

- установление факта осуществления действий должностными лицами, работающими на предприятиях консолидированной группы налогоплательщиков по незаконному присвоению имущества и денежных средств одного или нескольких предприятий этой КГН. К таким фактам могут быть отнесены:

- 1) случаи проведения преднамеренного банкротства одного из предприятий КГН с последующей перепродажей дорогостоящего имущества по ценам значительно более низким рыночных, осуществляемое определенным числом должностных лиц этой консолидированной группы, возможно, без ведома остальных должностных лиц и владельцев КГН;

- 2) ограничение прав участников консолидированной группы налогоплательщиков на заключение договоров с контрагентами, не вошедшими в КГН.

- организовывать выездную налоговую проверку по всем компаниям консолидированной группы налогоплательщиков, если хотя бы одна из входящих в нее компаний решила провести реорганизацию, ликвидацию или выйти из состава участников группы, а так же в случае, если хотя бы одна из компаний КГН меняет место нахождения и переходит в другую инспекцию.

## **СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

### **Статьи в журналах и изданиях, рекомендуемых ВАК:**

1. Кузьмин Д.В. Проблемы трансфертного ценообразования в рамках холдинга: налоговый аспект // Вестник СГСЭУ. 2008. №4(23) - 0,3 п.л.

2. Кузьмин Д.В. Влияние НДС на деятельность вертикально-интегрированных компаний // Экономический анализ: теория и практика. 2008. №23(128) - 0,7 п.л.

3. Кузьмин Д.В. Особенности исчисления НДС в условиях консолидированной отчетности // Финансы и кредит. 2009. №14 (350) - 0,6 п.л.

### **Статьи и тезисы докладов в других изданиях:**

4. Кузьмин Д.В. НДС - сдерживающий фактор развития холдингов в России // Реализация финансовой, банковской и таможенной политики: современные проблемы экономики и права: сборник научных трудов (по материалам

межвузовской научно-практической конференции, 18.04.2008). Саратов. Изд-во ГОУ ВПО "Саратовская государственная академия права". 2008. - 0,25 п.л.

5. Кузьмин Д.В. Совершенствование методов контроля за трансфертным ценообразованием // Сборник трудов всероссийской конференции "Развитие финансовой системы страны" (23-25 октября 2008г.) Ижевск. Изд-во ГОУ ВПО "Удмуртский государственный университет". 2008. - 0,65 п.л.

6. Кузьмин Д.В. Особенности налогообложения холдингов в России // Экономика и управление предприятиями: методы, модели, технологии: Сб. науч. трудов. Саратов: Научная книга, 2008. - 0,2 п.л.

7. Кузьмин Д.В. Международный опыт налогообложения корпораций // Финансы, налоги, кредит: Сб. науч. трудов. Выпуск 4. Под. Редакцией к.э.н., профессора Степаненко В.В. Саратов. СГСЭУ. Саратов. 2007. - 0,25 п.л.

8. Кузьмин Д.В. Стратегии вертикально-интегрированных компаний // Актуальные проблемы экономического и социального развития производственной сферы. IV Международная научно-практическая конференция молодых ученых и студентов. Том 2. Донецк. 2007. - 0,1 п.л.

9. Кузьмин Д.В. Экономические стимулы создания вертикально-интегрированных структур // Современное состояние и перспективы развития экономики России: сборник статей V Всероссийской научно-практической конференции. Пенза. 2007. - 0,15 п.л.

Автореферат

Подписано в печать 27.05.2009 г.

Бумага типогр. №1

Печать офсетная

Заказ 222

Формат 60x84 1/16

Гарнитура "Times"

Уч.-изд. л. 1,0

Тираж 100 экз.

Издательский центр Саратовского  
государственного социально-экономического университета.  
410003, Саратов, Радищева, 89.

10.2